

27. Juni 2019

BMF-010221/0323-IV/8/2018

EAS 3415

### Homeoffice als Betriebsstätte

Übt ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer eines in Deutschland ansässigen Unternehmens seine Tätigkeit (auch) an seinem inländischen Wohnsitz (Homeoffice) aus, so kann dadurch für das deutsche Unternehmen eine beschränkte Steuerpflicht ausgelöst werden. Inländische Steuerpflicht des ausländischen Unternehmens ist gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) gegeben, wenn das Homeoffice eine Betriebsstätte iSd [§ 29 Abs. 1 BAO](#) begründet. Gemäß [§ 29 Abs. 1 BAO](#) gilt jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs dient, als Betriebsstätte.

Werden im Homeoffice in der Wohnung des Arbeitnehmers im Wesentlichen ein vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellter Laptop und ein Mobiltelefon zur Arbeitsausübung genutzt, so kann darin bereits eine „feste örtliche Anlage oder Einrichtung“ bestehen. Darüber hinaus erfordert [§ 29 BAO](#) die Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes an diesem Ort. Somit kann eine Betriebsstätte durchaus auch in der inländischen Wohnung des Mitarbeiters gegeben sein; denn auch von einem Angestellten angemietete Räumlichkeiten können für den Arbeitgeber eine Betriebsstätte begründen, wenn sie für Zwecke des Unternehmens verwendet werden (EAS 1521 mit Verweis auf BFH vom 30.1.1974, BStBl II 327, siehe auch EStR 2000 Rz 7926). Dementsprechend kann es keinen Unterschied machen, ob betriebsstättenbegründende Räumlichkeiten einem ausländischen Unternehmen von einem Dritten oder von seinem eigenen Mitarbeiter zur Verfügung gestellt werden (vgl. *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht I/121 Z 00 Rz 197). Es genügt, dass sich in der Wohnung eine – wenn auch nur geringfügige – Tätigkeit für den Gewerbebetrieb abspielt (VwGH 1.10.1991, [90/14/0257](#); EAS 180; EAS 350; EAS 1119; EAS 1521; EAS 1590; EAS 1705; EAS 2450; EAS 2754; EAS 3270; EAS 3392). Eine gewisse Verfügungsmacht des Unternehmers über die Anlage oder Einrichtung ist notwendig (vgl. *Ritz*, BAO6, § 29 Rz 7 mit Verweis auf BFH, BStBl 1987 II 162). Diese Verfügungsmacht wird dem Arbeitgeber faktisch im Wege der betrieblichen

Nutzung des Homeoffice durch seinen Arbeitnehmer verschafft. Damit kann auch für Zwecke der Lohnsteuer eine Betriebsstätte iSd [§ 81 Abs. 1 EStG 1988](#) gegeben sein, wonach die für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung der durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient, eine Betriebsstätte begründet (siehe auch LStR 2002 Rz 1206).

Nach herrschender Auffassung wird im Fall der bloßen Vergabe von „echter Heimarbeit“ in der Wohnung des Heimarbeiters keine Betriebsstätte für den Arbeitgeber begründet (Ritz, BAO6, § 29 Rz 8). Echte Heimarbeiter (vgl. EStR 2000 Rz 7927a, LStR 2002 Rz 405 2. Satz; sowie zB EAS 1705; EAS 1763; EAS 3277) sind nur solche Arbeiter, die unter das [Heimarbeitsgesetz 1960](#) fallen. Gemäß [§ 2 Abs. 1 Heimarbeitsgesetz 1960](#) ist *„Heimarbeiter, wer, ohne Gewerbetreibender nach den Bestimmungen der Gewerbeordnung zu sein, in eigener Wohnung oder selbst gewählter Arbeitsstätte im Auftrag und für Rechnung von Personen, die Heimarbeit vergeben, mit der Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Verpackung von Waren beschäftigt ist“*. Die Tätigkeiten, die unter diese Bestimmung fallen, sind sonach beschränkt. Unter das [Heimarbeitsgesetz 1960](#) fallen manuelle Tätigkeiten und minderqualifizierte Schreibarbeiten. Nicht unter das [Heimarbeitsgesetz 1960](#) fällt daher etwa die Tätigkeit des Übersetzers (VwGH 27.10.1972, [0836/72](#)). Selbst die Durchführung von „einfachen“ Schreibkrafttätigkeiten (Schreibarbeit nach Band) fällt nicht unter das [Heimarbeitsgesetz 1960](#) (VwGH 20.11.1981, [0153/80](#)). Ist daher beispielsweise ein Homeoffice-Mitarbeiter eines Software-Unternehmens im Bereich der Programmierung oder Qualitätssicherung tätig, oder hat ein Arbeitnehmer strategische Aufgaben/Entwicklungsaspekte oder Dokumentations-/Support-Aufgaben inne, so fallen diese Tätigkeiten nicht unter das [Heimarbeitsgesetz 1960](#), weshalb auch kein Fall eines echten Heimarbeiters gegeben ist.

Im Ergebnis kann daher aufgrund der Homeoffice Tätigkeit des inländischen Arbeitnehmers für das deutsche Unternehmen eine Betriebsstätte nach rein nationalem Recht begründet werden. In einem zweiten Schritt stellt sich die Frage, ob ein innerstaatlicher Besteuerungsanspruch Österreichs auch nach dem Abkommensrecht aufrechterhalten wird und ob durch das Homeoffice eine Betriebsstätte iSd [Art. 5 DBA-Deutschland](#) vorliegen kann. Gemäß den Ausführungen des OECD-MK zu Art. 5 Z 12, hängt das Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung iSd Art. 5 im Allgemeinen von folgenden Faktoren ab: *„Effective power to use that location“* (Verfügbarmacht), *„extent of the presence of the enterprise at that location“* (Dauerhaftigkeit) und *„activities that it performs there“* (unternehmerische

Tätigkeit). Insbesondere die Faktoren der Dauerhaftigkeit und der Verfügungsmacht sind iZm einer Homeoffice-Betriebsstätte zu prüfen (OECD-MK Art. 5 Z 18):

- Ein Homeoffice muss dauerhaft zur Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers genutzt werden. Die bloß sporadische oder gelegentliche Nutzung des Homeoffice eines Arbeitnehmers ist mangels ausreichender Verfügungsmacht nicht betriebsstättenbegründend (vgl. auch EAS 350). Wird etwa die Tätigkeit des Arbeitnehmers – unter wöchentlichem Wechsel – zu je 50% am deutschen Unternehmenssitz und zu 50% im österreichischen Homeoffice ausgeführt, dann kann nicht mehr von einer bloß gelegentlichen Nutzung gesprochen werden (vgl. EAS 2966).
- Indem der Arbeitnehmer – in Abstimmung mit dem Arbeitgeber – seiner Tätigkeit in nennenswertem Ausmaß von seinem Homeoffice aus nachgeht, verschafft er dem Arbeitgeber durch die Ausübung der Tätigkeit faktische Verfügungsmacht. Dies wäre zB der Fall, wenn der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer verlangt, seine Wohnung für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens des Arbeitgebers zur Verfügung zu stellen, weil der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt, obwohl die Tätigkeit des Arbeitnehmers einen Arbeitsplatz erfordert.

Darüber hinaus können auch noch folgende Aspekte bei der Prüfung einer Homeoffice-Betriebsstätte relevant sein:

- Wenn der Arbeitnehmer Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit der Nutzung des österreichischen Wohnsitzes geltend macht, spricht dies für das Vorliegen einer Homeoffice-Betriebsstätte (EAS 3392).
- Andererseits ist die Tätigkeit des Mitarbeiters im inländischen Homeoffice abzugrenzen von Tätigkeiten, denen eine bloß untergeordnete Funktion im Rahmen der Geschäftstätigkeit des Unternehmens zukommt, und die somit – entsprechend [Art. 5 Abs. 4 DBA Deutschland](#) – keine Betriebsstätte zu begründen vermögen. Ausgangspunkt für die Beurteilung, ob diese Tätigkeiten bloße Hilfstätigkeiten iSd Art. 5 Abs. 4 darstellen, ist die Haupttätigkeit des Gesamtunternehmens. Entsprechen die in der Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeiten der Haupttätigkeit des Gesamtunternehmens, so kann keine der Ausnahmen des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA greifen (EAS 3323). Insofern ist der Betriebsstättenbegriff des Abkommensrechts auch enger gefasst als jener des [§ 29 BAO](#) (etwa UFS 16.5.2011, RV/0787-L/10; EAS 2754).

Letztlich ist das Vorliegen einer Betriebsstätte vom zuständigen Finanzamt zu beurteilen.  
Dabei ist auch zu beachten, ob der Sachverhalt auf Seiten beider Abkommenspartner  
korrespondierend beurteilt wird.

Bundesministerium für Finanzen, 27. Juni 2019